NC 38

Norme comptable relative aux Regroupements d'entreprises

Objectif

L'objet de la présente norme est de prescrire le traitement comptable applicable aux regroupements d'entreprises. La présente norme couvre l'acquisition d'une entreprise par une autre. La comptabilisation d'une acquisition implique la détermination du coût de cette acquisition, son affectation aux actifs et aux passifs identifiables de l'entreprise acquise ainsi que la comptabilisation du goodwill ou goodwill négatif en résultant, à la fois à la date d'acquisition et ultérieurement. Les autres problèmes comptables incluent la détermination du montant des intérêts minoritaires, la comptabilisation des acquisitions se déroulant sur une certaine période, les changements ultérieurs dans le coût d'acquisition ou dans l'identification des actifs et des passifs ainsi que les informations à fournir.

Champ d'application

1. La présente norme doit être appliquée à la comptabilisation des regroupements d'entreprises.

2. Un regroupement d'entreprises peut être structuré de différentes façons pour des raisons juridiques ou autres. Il peut impliquer l'acquisition par une entreprise, des capitaux propres d'une autre entreprise ou l'achat de l'actif net d'une entreprise. Il peut être effectué par l'émission d'actions ou par le transfert de liquidités, d'équivalents de liquidités ou d'autres actifs. L'opération peut se dérouler entre les actionnaires des entreprises se regroupant, ou entre une entreprise et les actionnaires de l'autre entreprise. Le regroupement d'entreprises peut impliquer la création d'une nouvelle entreprise devant prendre le contrôle des entreprises se regroupant, le transfert vers autre entreprise de l'actif net d'une ou plusieurs des entreprises se regroupant ou la dissolution d'une ou plusieurs des entreprises se regroupant. Lorsque la substance de l'opération correspond à la définition d'un regroupement d'entreprises selon la présente norme, les dispositions qu'elle contient concernant la comptabilisation et les informations à fournir sont appropriées, quelle que soit la structure particulière adoptée pour effectuer le regroupement.

3. Un regroupement d'entreprises peut donner lieu à une relation mère-filiale dans laquelle l'acquéreur est la mère et l'entreprise acquise est une filiale de l'acquéreur. Dans un tel cas, l'acquéreur applique la présente norme dans ses états financiers consolidés. Il inclut dans ses états financiers individuels sa part d'intérêts dans la société acquise, comme une participation dans une filiale (voir NCT 35 Etats financiers consolidés).

4. Un regroupement d'entreprises peut impliquer l'acquisition de l'actif net, y compris tout goodwill, d'une autre entreprise au lieu de l'achat des actions de l'autre entreprise. Un tel regroupement ne crée pas une relation mère-filiale. Dans une telle situation, l'acquéreur applique la présente norme dans ses états financiers individuels et en conséquence, dans ses états financiers consolidés.

5. Un regroupement d'entreprises peut donner lieu à une fusion. Celle-ci est en général une opération entre deux sociétés, dans laquelle :

(a) les actifs et les passifs d'une société sont transférés à l'autre société et la première société est dissoute; ou

(b) les actifs et les passifs des deux sociétés sont transférés à une nouvelle société et les deux sociétés initiales sont dissoutes.

De nombreuses fusions interviennent dans le cadre de la restructuration ou de la réorganisation d'un groupe et ne sont pas visées par la présente norme parce qu'il s'agit d'opérations entre entreprises sous contrôle commun. Toutefois, tout regroupement d'entreprises conduisant les deux entreprises à devenir membres du même groupe est traité comme une acquisition dans les états financiers consolidés, selon les dispositions de la présente norme.

6. La présente norme ne traite pas des états financiers individuels d'une mère, sauf dans le cas décrit au paragraphe 4.

7. La présente norme ne traite pas :

(a) des opérations entre entreprises sous contrôle commun. etc

(b) des participations dans les co-entreprises (voir NCT 37 participations dans les co-entreprises), ni des états financiers des coentreprises.

Définitions

8. Dans la présente norme, les termes suivants ont les significations indiquées ci-après :

<u>Un regroupement d'entreprises</u> est le fait de regrouper des entreprises distinctes au sein d'une seule entité économique à la suite d'une prise de contrôle de l'actif net et des activités d'une autre entreprise.

<u>Une acquisition</u> est un regroupement d'entreprises dans lequel l'une des entreprises, l'acquéreur, prend le contrôle de l'actif net et des activités d'une autre entreprise, l'entreprise acquise, en échange d'un transfert d'actifs, de la prise en compte d'un passif ou de l'émission de titres de capitaux propres.

<u>Le contrôle</u> est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entreprise afin d'obtenir des avantages de ses activités.

<u>Une mère</u> est une entreprise qui a une ou plusieurs filiales.

<u>Une filiale</u> est une entreprise contrôlée par une autre entreprise (appelée la mère).

<u>Les intérêts minoritaire</u> sont la quote-part, dans les résultats nets des activités et dans les capitaux propres d'une filiale, attribuable aux intérêts qui ne sont détenus par la mère, ni directement, ni indirectement par l'intermédiaire des filiales.

<u>La juste valeur</u> est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre parties bien informées et consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.

<u>Les actifs monétaires</u> désignent l'argent détenu et les actifs à recevoir en argent pour des montants fixes ou déterminables.

<u>La date d'acquisition</u> est la date à laquelle le contrôle de l'actif net et des activités de l'entreprise acquise est effectivement transféré à l'acquéreur.

Acquisitions

9. Dans pratiquement tous les regroupements d'entreprises, une des entreprises participant au regroupement acquiert le contrôle de l'autre entreprise, permettant de la sorte, d'identifier un acquéreur. La prise de contrôle est présumée lorsqu'une des entreprises participant au regroupement acquiert plus de la moitié des droits de vote de l'autre entreprise, sauf à ce que dans des circonstances exceptionnelles, il puisse être clairement démontré qu'une telle prise de participation ne constitue pas un contrôle. Même lorsqu'une des entreprises participantes n'acquiert pas plus de la moitié des droits de vote de l'autre entreprise, il peut demeurer possible d'identifier un acquéreur lorsqu'une de ces entreprises, par suite du regroupement:

(a) prend le contrôle de plus de la moitié des droits de vote de l'autre entreprise en vertu d'un accord avec d'autres investisseurs ;

(b) obtient le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle de l'autre entreprise en vertu des statuts ou d'un accord ;

(c) obtient le pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres du conseil d'administration, ou de l'instance équivalente, de l'autre entreprise ; ou

(d) dispose du pouvoir de rassembler la majorité des votes lors des réunions du conseil d'administration, ou de l'instance équivalente, de l'autre entreprise.

Le contrôle est présumé, dès lors que l'une de ces entreprises détient directement ou indirectement quarante pour cent au moins des droits de vote dans l'autre entreprise, et qu'aucun autre associé n'y détienne une fraction supérieure à la sienne.

10. Bien qu'il puisse être parfois difficile d'identifier un acquéreur, il y a en général des indices qu'il en existe un, par exemple quand :

(a) la juste valeur d'une entreprise est sensiblement plus élevée que celle de l'autre entreprise se regroupant. Dans un tel cas, l'acquéreur est l'entreprise la plus importante ;

(b) le regroupement s'effectue sous forme d'un échange d'actions ordinaires ayant droit de vote contre de la trésorerie. Dans un tel cas, l'acquéreur est l'entreprise cédant la trésorerie; ou

(c) le regroupement est tel que les dirigeants d'une entreprise sont en mesure de dominer le choix de l'équipe de direction de l'entreprise regroupée. Dans un tel cas, l'acquéreur est l'entreprise dominante.

Acquisitions inversées

11. Il peut arriver qu'une entreprise acquiert des actions d'une autre entreprise, en émettant, en rémunération de l'opération d'échange, un nombre suffisant d'actions ayant droit de vote pour que le contrôle de l'entreprise regroupée passe aux propriétaires de l'entreprise dont les actions ont été acquises. Cette situation est appelée acquisition inversée. Bien que juridiquement, l'entreprise émettrice des actions puisse être considérée comme la mère ou l'entreprise poursuivant l'activité, c'est l'entreprise dont les actionnaires contrôlent désormais l'entreprise regroupée qui est l'acquéreur jouissant des droits de vote et autres pouvoirs identifiés au paragraphe 9. L'entreprise ayant émis les actions est considérée comme ayant été acquise par l'autre entreprise; cette dernière est réputée être l'acquéreur et applique la méthode de l'acquisition aux actifs et passifs de l'entreprise ayant émis les actions.

Comptabilisations des acquisitions

12. Un regroupement d'entreprises qui constitue une acquisition doit être comptabilisé selon la méthode de l'acquisition telle qu'elle est décrite dans les dispositions normatives figurant aux paragraphes 14 à 71.

13. le recours à la méthode de l'acquisition conduit à comptabiliser l'acquisition d'une entreprise de façon analogue à l'acquisition d'autres actifs. Ce mode de comptabilis8tion est approprié puisqu'une acquisition implique une opération selon laquelle des actifs sont transférés, des passifs sont assumés ou des parts de capital sont émises en échange du contrôle de l'actif net et des activités d'une autre entreprise. La méthode de l'acquisition utilise le coût comme base d'enregistrement de l'acquisition et s'appuie sur l'opération d'échange sous-jacente à l'acquisition pour déterminer le coût.

Date d'acquisition

14. A compter de la date d'acquisition, un acquéreur doit :

(a) intégrer à l'état de résultats, les résultats de l'entreprise acquise; et

(b) comptabiliser au bilan les actifs et passifs identif18bles de l'entreprise acquise et tout goodwill ou goodwill négatif provenant de cette opération.

15. La date d'acquisition est la date à laquelle le contrôle de l'actif net et des activités de l'entreprise acquise est effectivement transféré à l'acquéreur et la date à laquelle commence l'application de la méthode de l'acquisition. Les résultats d'une entreprise acquise sont inclus dans les états financiers de l'acquéreur à compter de la date d'acquisition, qui est la date à laquelle le contrôle de l'entreprise acquise est effectivement transféré à l'acquéreur. En substance, la date d'acquisition est la date à partir de laquelle l'acquéreur a le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une entreprise afin d'obtenir des avantages de ses activités. Le contrôle n'est pas réputé avoir été transféré à l'acquéreur tant que toutes les conditions nécessaires à la protection des intérêts des

parties impliquées n'ont pas été satisfaites. Toutefois, il n'est pas nécessaire qu'une opération soit achevée ou finalisée d'un point de vue juridique pour que le contrôle passe effectivement à l'acquéreur. Pour apprécier si le contrôle a été effectivement transféré, il convient de tenir compte de la substance de l'acquisition.

Coût d'acquisition

16. Une acquisition doit être comptabilisée à son coût, à savoir le montant de liquidités ou d'équivalents de liquidités versé ou la juste valeur, à la date d'échange, des autres éléments du prix d'acquisition consentis par l'acquéreur en échange du contrôle de l'actif net de l'autre entreprise, plus tous autres coûts directement attribuables à l'acquisition.

17. Lorsqu'une acquisition implique plus d'une opération d'échange, le coût de l'acquisition est le coût cumulé des opérations individuelles. Lorsqu'une acquisition s'effectue par étapes, la distinction entre la date d'acquisition et la date de l'opération d'échange est importante. Alors que la comptabilisation de l'acquisition commence à compter de la date d'acquisition, les informations relatives au coût et à la juste valeur telles qu'elles sont déterminées à la date de chaque opération d'échange sont utilisées.

18. Les actifs monétaires accordés et les passifs assumés sont évalués à leur juste valeur à la date de l'opération d'échange. Lorsque le règlement du prix d'acquisition est différé, le coût d'acquisition est la valeur actualisée du prix, compte tenu de tout prime ou rabais qui interviennent probablement dans le règlement, et non la valeur nominale de la somme à payer.

19. Pour déterminer le coût d'acquisition, les titres négociables sur un marché émis par l'acquéreur sont évalués à leur juste valeur qui est leur prix de marché à la date de l'opération d~échange, à moins que des fluctuations anormales ou l'étroitesse du marché ne fassent du prix de marché un indicateur non fiable. Lorsque le prix du marché à une date donnée n'est pas un indicateur fiable, il convient de tenir compte des mouvements de prix pendant un délai raisonnable avant et après l'annonce des conditions de l'acquisition. Lorsque le marché n'est pas fiable ou lorsque les titres ne sont pas cotés, la juste valeur des titres émis par l'acquéreur est estimée en fonction de la part qu'ils représentent dans la juste valeur de l'entreprise de l'acquéreur, ou en fonction de la part dans la juste valeur de l'entreprise acquise, selon celle des deux valeurs qui paraît la plus claire. La partie du prix qui est versée en trésorerie aux actionnaires de l'entreprise acquise en lieu et place de titres peut également donner une indication de la juste valeur totale accordée. Tous les aspects de l'acquisition, y compris les facteurs importants ayant influencé les négociations, doivent être pris en considération et des évaluations indépendantes peuvent être utilisés pour aider à déterminer la juste valeur de titres émis.

20. En plus du prix d'acquisition, l'acquéreur peut encourir des coûts directs liés à l'acquisition. Ceux-ci comprennent les coûts d'inscription et d'émission de titres, ainsi que les honoraires versés aux professionnels comptables, aux conseils juridiques, aux évaluateurs et autres consultants intervenus pour effectuer l'acquisition. Les coûts administratifs généraux, y compris les coûts de fonctionnement d'un service chargé des acquisitions, et les autres coûts qui ne peuvent être directement attribués à l'acquisition en cours de comptabilisation, ne sont pas inclus dans le coût d'acquisition mais sont comptabilisés en charge au moment où ils sont encourus.

Comptabilisation des actifs et passifs identifiables

21. Les actifs et passifs identifiables acquis comptabilisés selon le paragraphe 14 doivent être les actifs et passifs de l'entreprise acquise qui existaient à la date d'acquisition ainsi que tout passif comptabilisé selon le paragraphe 26. Ils doivent être comptabilisés de façon séparée à la date d'acquisition si, et seulement si :

(a) il est probable que tous les avantages économiques futurs s'y rapportant iront à l'acquéreur ou que des ressources représentatives d'avantages économiques futurs sortiront de chez l'acquéreur; et

(b) l'on dispose d'une évaluation fiable de leur coût ou de leur juste valeur.

22. Les actifs et passifs qui sont comptabilisés selon le paragraphe 21 sont décrits dans la présente norme comme des actifs et passifs identifiables. Dans la mesure où des actifs et passifs acquis ne satisfont pas à ces critères de comptabilisation, il en résulte un effet sur le montant du goodwill ou

goodwill négatif généré par l'acquisition, car le goodwill ou goodwill négatif est déterminé comme étant le coût d'acquisition résiduel après comptabilisation des actifs et passifs identifiables.

23. Les actifs et passifs identifiables dont l'acquéreur prend le contrôle peuvent inclure des actifs et des passifs qui n'étaient pas précédemment comptabilisés dans les états financiers de la société acquise. Ceci peut être le cas parce qu'ils ne satisfaisaient pas aux critères de comptabilisation avant l'acquisition.

24. Sous réserve du paragraphe 26, des passifs ne doivent pas être comptabilisés à la date d'acquisition s'ils résultent d'intentions ou d'actions de l'acquéreur. Des passifs ne doivent pas non plus être comptabilisés au titre de pertes futures ou d'autres coûts que l'on s'attend à encourir du fait de l'acquisition, que ces pertes ou coûts soient liés à l'acquéreur ou à l'entreprise acquise.

25. Les passifs visés au paragraphe 24, ne sont pas des passifs de l'entreprise acquise à la date d'acquisition. Par conséquent, il n'est pas pertinent de les prendre en compte dans l'affectation du coût d'acquisition. Néanmoins, la présente norme prévoit une exception spécifique à ce principe général. Cette exception s'applique si l'acquéreur a élaboré un plan ayant trait à l'activité de l'entreprise acquise et si l'acquisition a pour conséquence directe de générer une obligation. Parce que ces plans font partie intégrante du plan d'acquisition de l'acquéreur, la présente norme impose aux entreprises de comptabiliser une provision pour les coûts en résultant (voir paragraphe 26). Dans le cadre de la présente norme, les actifs et passifs identifiables acquis incluent les provisions comptabilisées selon le paragraphe 26. Le paragraphe 26 pose des conditions strictes destinées à s'assurer que les plans faisaient partie intégrante de l'acquisition et que dans un délai court, dans les trois mois à compter de la date d'acquisition et sans dépasser la date d'approbation des états financiers, l'acquéreur a élaboré les plans d'une manière telle qu'elle impose à l'entreprise de comptabiliser une provision pour restructuration. La présente norme impose également à une entreprise de reprendre ces provisions si le plan n'est pas mis en oeuvre de la manière attendue ou dans le délai attendu à l'origine (voir paragraphe 70) et de fournir des informations sur ces provisions (voir paragraphe 80).

26. A la date d'acquisition, l'acquéreur doit comptabiliser une provision qui n'était pas un passif de l'entreprise acquise à cette date si, et seulement si, l'acquéreur a :

(a) à la date d'acquisition ou à une date antérieure, élaboré les principales caractéristiques d'un plan qui implique d'arrêter ou de réduire les activités de l'entreprise acquise et prévoit :

(i) le versement d'indemnités au personnel de l'entreprise pour mettre fin à leur emploi ;

(ii) la fermeture d'installations de l'entreprise acquise ;

(iii) la suppression de lignes de produits de l'entreprise acquise; ou

(iv) la résiliation de contrats de l'entreprise acquise qui sont devenus déficitaires car t'acquéreur a informé l'autre partie, à la date d'acquisition ou à une date antérieure, que te contrat serait résilié;

(b) en annonçant les principales caractéristiques du plan, à la date d'acquisition ou à une date antérieure, créé chez les personnes concernées une attente fondée qu'il mettra en oeuvre le plan; et

(c) dans un délai de trois mois à compter de la date d'acquisition et sans dépasser la date d'approbation des états financiers, développé ces principales caractéristiques en un plan détaillé et formalisé indiquant au moins :

(i) l'activité ou la partie d'activité concernée;

(ii) les principaux sites affectés ;

(iii) la localisation, la fonction et le nombre approximatif de membres du personnel qui seront indemnisés au titre de la fin de leur contrat de travail ;

(iv) les dépenses qui seront engagées; et

(v) la date à laquelle le plan sera mis en oeuvre.

Toute provision comptabilisée selon le présent paragraphe doit couvrir uniquement le coût des éléments énumérés au (a) (i) à (iv) ci-dessus.

Affectation du coût d'acquisition traitement de référence

27. les actifs et passifs identifiables comptabilisés selon le paragraphe 21 doivent être évalués pour un montant égal au total de :

(a) la juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis à la date de l'opération d'échange à concurrence de la part d'intérêts obtenu par l'acquéreur dans l'opération d'échange; et

(b) la part des minoritaires dans les valeurs comptables antérieures à l'acquisition des actifs et passifs identifiables de la filiale.

Tout goodwill ou goodwill négatif doit être comptabilisé selon la présente norme.

28. Le coût d'une acquisition est affecté aux actifs et passifs identifiables comptabilisés selon le paragraphe 21 par référence à leur juste valeur à la date de l'opération d'échange. Toutefois, le coût de l'acquisition ne correspond qu'au pourcentage des actifs et des passifs identifiables acquis par l'acquéreur. En conséquence, lorsqu'un acquéreur acquiert moins de la totalité des actions de l'autre entreprise, les intérêts minoritaires en résultant sont évalués sur la base de la part revenant aux minoritaires dans la valeur comptable antérieure à l'acquisition de l'actif net identifiable de la filiale. Il en est ainsi parce que la part des minoritaires n'a pas fait partie de l'opération d'échange visant à effectuer l'acquisition.

Autre traitement autorise

29. Les actifs et passifs identifiables comptabilisés selon le paragraphe 21 doivent être évalués à leur juste valeur à la date d'acquisition. Tout goodwill ou goodwill négatif, doit être comptabilisé selon la présente norme. Tout intérêt minoritaire doit être évalué sur la base de la part des minoritaires dans les justes valeurs des actifs et passifs identifiables comptabilisés selon le paragraphe 21.

30. Selon cette approche, l'actif net identifiable dont l'acquéreur a pris le contrôle figure à la juste valeur, que l'acquéreur ait acquis tout ou seulement partie du capital de l'autre entreprise ou qu'il ait acquis les actifs directement. En conséquence, tout intérêt minoritaire est évalué sur la base de la part des minoritaires dans les justes valeurs de l'actif net identifiable de la filiale.

Achats d'acquisitions successifs

31. Une acquisition peut comprendre plus d'une opération d'échange, par exemple lorsqu'elle s'effectue par étapes par des achats successifs en bourse. Lorsque telle est le cas, chaque opération importante est traitée séparément pour la détermination de la juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis et pour celle du montant de tout goodwill ou goodwill négatif provenant de cette opération. Ceci aboutit à une comparaison étape par étape du coût des prises de participation individuelle avec la part d'intérêts de l'acquéreur dans les justes valeurs des actifs et passifs acquis, lors de chaque étape importante.

32. Lorsqu'une acquisition s'effectue par achats successifs, les justes valeurs des actifs et passifs identifiables peuvent varier à la date de chaque opération d'échange. Si tous les actifs et passifs identifiables relatifs à une acquisition sont ajustés à la juste valeur applicable au moment des achats successifs, tout ajustement de la part d'intérêts détenue précédemment par l'acquéreur est une réévaluation et est comptabilisé en tant que telle.

33. Avant de pouvoir être qualifiée d'acquisition, une opération peut être qualifiée de participation dans une société associée et être comptabilisée par application de la méthode de la mise en équivalence selon la NC 36 participations dans des entreprises associées. Dans ce cas, la détermination de la juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis et la comptabilisation du goodwill ou goodwill négatif se produisent, par convention, à compter de la date à laquelle la méthode de mise en équivalence est appliquée. Lorsque la participation n'était pas précédemment qualifiée de participation

dans une entreprise associée, la juste valeur des actifs et passifs identifiables est déterminée à la date de chaque étape importante et les goodwills ou goodwills négatifs sont comptabilisés à compter de la date d'acquisition.

Détermination de la juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis

34. On trouvera ci-après des indications générales permettant d'établir la juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis :

(a) titres négociables sur un marché, à leur valeur de marché ;

(b) titres non-négociables sur un marché, à des valeurs estimées qui prennent en considération des caractéristiques telles que le ratio cours/bénéfice, les rendements sur dividendes et les taux de croissance attendus de titres comparables d'entreprises ayant des caractéristiques similaires;

(c) créances, à la valeur actualisée des montants à recouvrer, déterminée avec des taux d'intérêt actuels appropriés, diminuée le cas échéant, des corrections de valeur pour irrécouvrabilité et des coûts de recouvrement. Toutefois, l'actualisation n'est pas requise pour les créances à court terme lorsque la différence entre le montant nominal de la créance et son montant actualisé n'est pas significative ;

(d) Stocks :

(i) produits finis et marchandises, au prix de vente diminué de la somme (a) des coûts de sortie et (b) d'une marge raisonnable pour rémunérer l' effort de vente de l' acquéreur sur la base de la marge constatée pour des produits finis et marchandises similaires ;

(ii) travaux en cours, au prix de vente des produits finis diminué de la somme (a) des coûts à terminaison, (b) des coûts de sortie et (c) d'une marge raisonnable sur les coûts restant à engager pour la terminaison et la vente, sur la base de la marge constatée pour les produits finis similaires; et

(iii) matières premières, au coût de remplacement ;

(e) terrains et constructions, à leur valeur de marché ;

(f) installations et équipements, à la valeur de marché, normalement déterminée par évaluation à dires d'expert Lorsqu'on ne dispose d'aucune indication de la valeur de marché en raison de la nature spécialisée des installations et équipements ou parce que ces biens sont rarement vendus, sauf dans le cadre d'un transfert d'activité, ils sont évalués à leur coûts de remplacement net d'amortissement ;

(g) immobilisations incorporelles, telles que définies dans la NC 6 : Immobilisations incorporelles, à la juste valeur déterminée :

(i) par référence à un marché actif qui est un marché pour lequel sont réunies les conditions suivantes :

-les éléments négociés sur ce marché sont les mêmes,

-on peut normalement trouver des acheteurs et des vendeurs consentants, et

-les prix sont mis à la disposition du public.

(ii) en l'absence d'un marché actif, sur une base reflétant le montant que l'entreprise aurait payé pour l'actif dans une transaction entre parties consentantes et bien informées, effectuée dans des conditions de concurrence normale, en se fondant sur la meilleure information disponible. Pour déterminer ce montant, l'entreprise prend en compte les résultats des transactions récentes pour des actifs similaires.

(h) actifs et passifs d'impôts, au montant du " crédit d'impôt lié au déficit fiscal ou des impôts à payer sur le résultat net, apprécié dans la perspective de l' entité regroupée ou du groupe issu de l'acquisition. L'actif ou le passif d'impôt est déterminé après prise en compte de l'effet d'impôt lié au retraitement des actifs et passifs identifiables à leur juste valeur et n'est pas actualisé. Les actifs d'impôt incluent tout actif d'impôt différé de l'acquéreur qui n'avait pas été comptabilisé avant

l'acquisition mais qui, du fait du regroupement d'entreprises, répond désormais aux critères de comptabilisation;

(i) fournisseurs et effets à payer, emprunts à long-terme, passifs, charges à payer et autres, à la valeur actualisée des sommes à débourser pour éteindre le passif, déterminée en fonction des taux d'intérêt actuels appropriés. Toutefois, l'actualisation n'est pas requise pour les passifs à court-terme lorsque la différence entre le montant nominal du passif et le montant actualisé n 'est pas significative ;

(j) contrats déficitaires et autres passifs identifiables de l'entreprise acquise à la valeur actualisée des sommes à débourser pour éteindre l'obligation, déterminée en fonction des taux d'intérêt actuels appropriés; et

(k) provisions pour arrêt ou réduction des activités de l'entreprise acquise qui sont comptabilisées selon le paragraphe 26, à un montant déterminé selon la NC 14 : Eventualités et évènements postérieurs à la date de clôture.

Certaines des indications ci-dessus supposent que les justes valeurs soient déterminées par actualisation. Lorsque les indications ne font pas mention du recours à l'actualisation, celle-ci peut-être ou non utilisée pour déterminer les justes valeurs des actifs et des passifs identifiables.

35. Si la juste valeur d'une immobilisation incorporelle ne peut être évaluée par référence à un marché actif, le montant comptabilisé pour cette immobilisation incorporelle à la date de l'acquisition doit être limité à un montant ne créant pas un goodwill négatif ou n'augmentant pas un goodwill négatif généré lors de l'acquisition (voir paragraphe 54).

Goodwill généré par l'acquisition comptabilisation et évaluation :

36. Tout excédent du coût d'acquisition sur la part d'intérêts de l'acquéreur dans la juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis à la date de l'opération d'échange doit être décrit comme goodwill et comptabilisé en tant qu'actif.

37. Le goodwill généré par l'acquisition représente un paiement effectué par l'acquéreur en anticipation d'avantages économiques futurs. Les avantages économique~ futurs peuvent résulter d'une synergie entre les actifs identifiables acquis ou d'actifs, qui individuellement, ne satisfont pas aux critères de comptabilisation dans les états financiers mais pour lesquels l'acquéreur est disposé à effectuer un paiement dans le cadre de l'acquisition.

38. Le goodwill doit être comptabilisé à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

Amortissement :

39. Le goodwill doit être amorti sur une base systématique sur sa durée d'utilité. La durée d'amortissement doit refléter la meilleure estimation de la période durant laquelle il est attendu que des avantages économiques futurs iront à l'entreprise. Il existe une présomption qui peut être réfutée que la durée d'utilité du goodwill n'excède pas vingt ans à compter de sa comptabilisation initiale.

40. Le mode d'amortissement utilisé doit traduire le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs résultant du goodwill. Sauf éléments probants et convaincants qu'un autre mode est plus approprié en la circonstance, le mode linéaire doit être appliqué.

41. L'amortissement de chaque exercice doit être comptabilisé en charges.

42. Avec le temps, le goodwill diminue, reflétant une diminution de son potentiel de service. Dans certains cas, il peut apparaître que la valeur du goodwill ne diminue pas avec le temps. Cela est dû au fait que le potentiel d'avantages économiques acquis initialement est progressivement remplacé par le potentiel d'avantages économiques résultant d'améliorations ultérieures du goodwill. Autrement dit, le goodwill qui a été acquis est progressivement remplacé par un goodwill généré en interne. La NC 6: Immobilisations incorporelles interdit la comptabilisation en tant qu'actif du goodwill généré en interne.

Il convient donc d'amortir le goodwill sur une base systématique sur la meilleure estimation de sa durée d'utilité.

43. De nombreux facteurs doivent être pris en considération pour déterminer la durée d'utilité du goodwill, notamment :

(a) la nature et la durée de vie prévisible de l'entreprise acquise;

(b) la stabilité et la durée de vie prévisible du secteur d'activité auquel correspond le goodwill;

(c) les informations publiques sur les caractéristiques du goodwill dans des entreprises ou secteurs d'activité similaires et les cycles de vie types d'entreprises similaires;

(d) les effets de l'obsolescence des produits, des modifications dans la demande et des autres facteurs économiques sur l'entreprise acquise;

(e) l'espérance de vie professionnelle des personnes ou des groupes de salariés clés et la question de savoir si l'entreprise acquise pourrait être gérée efficacement par une autre équipe dirigeante;

(f) le niveau des dépenses de maintenance ou de financements requis pour obtenir les avantages économiques futurs attendus de l'entreprise acquise, et la capacité et l'intention de l'entreprise d'atteindre ce niveau;

(g) les actions attendues de la part des concurrents ou des concurrents potentiels; et

(h) la durée du contrôle sur l'entreprise acquise et les dispositions légales, réglementaires ou contractuelles affectant sa durée d'utilité.

44. Du fait que le goodwill représente, entre autres choses, des avantages économiques futurs résultant de synergies ou d'actifs qui ne peuvent être comptabilisés distinctement, il est difficile d'en estimer la durée d'utilité. Ces estimations deviennent moins fiables à mesure que la durée d'utilité augmente. La présomption retenue dans la présente norme est que la durée d'utilité du goodwill n'excède normalement pas vingt ans à compter de sa comptabilisation initiale.

45. Dans de rares cas, il peut exister des éléments probants et convaincants que la durée d'utilité du goodwill aura une durée spécifique supérieure à vingt ans. Bien que des exemples soient difficiles à trouver, cela peut être le cas lorsque le goodwill est si clairement lié à un actif identifiable ou à un groupe d'actifs identifiables que l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'il bénéficie à l'acquéreur sur la durée d'utilité de cet actif ou de ce groupe d'actifs identifiables. Dans ces cas, la présomption selon laquelle la durée d'utilité du goodwill n'excède pas vingt ans, est r6futée et l'entreprise :

(a) amortit le goodwill sur la meilleure estimation de sa durée d'utilité;

(b) estime la valeur recouvrable du goodwill au minimum une fois par an afin d'identifier toute perte de valeur (voir paragraphe 51) ; et

(c) indique les raisons pour lesquelles la présomption est réfutée ainsi que Ie(s) facteur(s) qui a (ont) joué un rôle important dans la détermination de la durée d'utilité du goodwill (voir paragraphe 76(b)).

46. La durée d'utilité du goodwi1l est toujours finie. L'incertitude justifie de faire preuve de prudence dans l'estimation de la durée d'utilité du goodwill, mais elle ne justifie pas d'estimer une durée d'utilité dont la brièveté n'est pas réaliste.

47. Il n'existera que rarement, voire jamais, d'éléments probants et convaincants justifiant l'utilisation d'un mode d'amortissement du goodwi1l autre que le mode linéaire, en particulier si cet autre mode aboutit à un cumul d'amortissements inférieur à celui obtenu av~ le mode linéaire. Le mode d'amortissement est appliqué de manière cohérente d'un exercice sur l'autre, sauf si le rythme attendu des avantages économiques du goodwill a changé.

48. Lors de la comptabilisation d'une acquisition, il peut y avoir des circonstances dans lesquelles le goodwill généré par l'acquisition ne reflète pas les avantages économiques futurs attendus par l'acquéreur. Par exemple, une baisse des flux de trésorerie futurs attendus de l'actif net identifiable

acquis, a pu se produire depuis la négociation du prix d'acquisition. Dans ce cas~ l'entreprise procède à un test de dépréciation du goodwill, et comptabilise en conséquence toute perte de valeur.

49. La durée et le mode d'amortissement doivent être réexaminés au minimum à la clôture de chaque exercice. Si la durée d'utilité attendue du goodwill est significativement différente des estimations antérieures, la durée d'amortissement doit être modifiée en conséquence. Si le rythme attendu des avantages économiques du goodwill a connu un changement important, le mode d'amortissement doit être modifié pour traduire le nouveau rythme. Ces changements doivent être comptabilisés comme des changements d'estimations comptables selon la NC 11: Modifications comptables, en ajustant la dotation aux amortissements de l'exercice et des exercices futurs.

Recouvrabilité de la valeur comptable - pertes de valeur :

50. Lorsque des éléments indiquent que le goodwill a perdu de la valeur, un test de dépréciation doit être opéré. L'entreprise détermine alors la valeur recouvrable du goodwill et la compare par rapport à sa valeur comptable nette, le cas échéant une perte de valeur est comptabilisée.

51. Outre ces dispositions, une entreprise doit, au minimum à la clôture de chaque exercice, estimer la valeur recouvrable du goodwill qui est amorti sur une durée supérieure à vingt ans à compter de sa comptabilisation initiale, même s'il n'existe aucun indice d'une perte de valeur.

51. Il est parfois difficile d'établir si le goodwill a perdu de la valeur, en particulier si sa durée d'utilité est longue. En conséquence, la présente norme impose, au minimum, un calcul annuel de la valeur recouvrable du goodwill si sa durée d'Utilité est supérieure à vingt ans à compter de sa comptabilisation initiale.

53. L'obligation d'effectuer un test annuel de dépréciation du goodwill s'applique à chaque fois que la durée actuelle totale d'utilité estimée du goodwill excède vingt ans à compter de sa comptabilisation initiale. Par conséquent, si la durée d'utilité du goodwill avait été estimée inférieure à vingt ans lors de sa comptabilisation initiale mais si la durée d'utilité estimée est par la suite étendue et excède vingt ans à compter de sa comptabilisation initiale, l'entreprise effectue le test de dépréciation imposé selon le paragraphe 51 et fournit les informations imposées selon le paragraphe 76(b).

Goodwill négatif généré par l'acquisition

54. Tout excédent, à la date de l'opération d'échange, de la part d'intérêts de l'acquéreur dans les justes valeurs des actifs et passifs identifiables acquis, sur le coût d'acquisition doit être comptabilisé en tant que goodwill négatif.

55. L'existence d'un goodwill négatif peut indiquer que des actifs identifiables ont été surévalués et que des passifs identifiables ont été omis ou sous-évalués. Avant de comptabiliser un goodwill négatif, il est important de s'assurer que tel n'est pas le cas.

56. Dans la mesure où le goodwill négatif correspond à des pertes et des dépenses futures attendues identifiées dans le plan d'acquisition de l'acquéreur, qui peuvent être évaluées de manière fiable, mais qui ne représentent pas à la date d'acquisition des passifs identifiables (voir paragraphe 21), cette fraction du goodwill négatif doit être comptabilisée en produits dans l'état de résultat lorsque les pertes et les dépenses futures sont comptabilisées. Si ces pertes et dépenses futures identifiables ne sont pas comptabilisées au cours de l'exercice attendu, le goodwill négatif doit être traité selon le paragraphe 57(a) et (b).

57. Dans la mesure où *le* goodwill ne correspond pas à des pertes et des dépenses futures identifiables attendues pouvant être évaluées de manière fiable à la date d'acquisition, il doit être comptabilisé en produit dans l'état de résultat, de la manière suivante :

(a) le montant du goodwill négatif n'excédant pas les justes valeurs des actifs non monétaires identifiables acquis doit être comptabilisé en produits sur une base systématique sur la durée d'utilité moyenne pondérée restant à courir des actifs amortissables identifiables acquis; et

(b) le montant du goodwill négatif excédant les justes valeurs des actifs non monétaires identifiables acquis doit être comptabilisé immédiatement en produits.

58. Dans la mesure où le goodwill négatif ne correspond pas à des pertes et des dépenses futures attendues qui ont été identifiées dans le plan d'acquisition de l'acquéreur et qui peuvent être évaluées de manière fiable, le goodwill négatif est un profit qui est comptabilisé en produits lorsque les avantages économiques futurs incorporés dans les actifs amortissables identifiables acquis sont consommés. Dans le cas d'actifs monétaires, le profit est comptabilisé immédiatement en produits.

Présentation

59. Un goodwill négatif doit être présenté en déduction des actifs de l'entreprise présentant les états financiers, dans la même rubrique du bilan que le goodwill.

Ajustement du prix d'acquisition dépendant d'événements futurs

60. Lorsque le contrat d'acquisition prévoit un ajustement du prix d'acquisition dépendant d'un ou de plusieurs événements futurs, le montant de l'ajustement doit être inclus dans le coût d'acquisition à la date d'acquisition si cet ajustement est probable et si son montant peut être évalué de façon fiable.

61. Les contrats d'acquisition peuvent prévoir que le prix d'acquisition soit ajusté en fonction d'un ou de plusieurs événements futurs. Les ajustements peuvent être subordonnés au maintien ou à la réalisation lors des exercices futurs d'un niveau de rentabilité spécifié ou au maintien du prix de marché des titres émis pour rémunérer l'acquisition.

62. Lors de la comptabilisation initiale d'une acquisition, il est en général possible d'estimer le montant de tout ajustement du prix d'acquisition, même si quelque incertitude existe, sans porter atteinte à la fiabilité de l'information. Si les événements futurs ne se produisent pas, ou s'il est nécessaire de revoir l'estimation, le coût d'acquisition est ajusté, avec effet correspondant sur le goodwill ou goodwill négatif, selon le cas.

Modifications ultérieures du coût d'acquisition

63. Le coût d'acquisition doit être ajusté lorsqu'une éventualité affectant le montant du prix d'acquisition est levée postérieurement à la date d'acquisition, de sorte que le paiement du montant est probable et qu'il est possible d'en faire une estimation fiable.

64. Les conditions d'une acquisition peuvent prévoir un ajustement du prix d'acquisition si, postérieurement à l'acquisition, les résultats de l'entreprise acquise sont supérieurs ou inférieurs à un niveau convenu. Lorsque ultérieurement, l'ajustement devient probable et qu'il est possible de faire une estimation fiable de son montant, l'acquéreur assimile le complément de prix à un ajustement du coût d'acquisition, avec effet correspondant sur le goodwill, ou goodwill négatif, selon le cas.

65. Dans certaines circonstances, l'acquéreur peut être tenu de dédommager ultérieurement le vendeur pour compenser une réduction du prix d'acquisition. C'est le cas lorsque l'acquéreur a garanti le prix de marché des titres ou des dettes émises à titre de rémunération et doit procéder à une nouvelle émission de titres ou de dettes a fin de reconstituer le coût d'acquisition initialement déterminé. Dans de tels cas, il n 'y a pas d'augmentation du coût d'acquisition et, en conséquence, pas d'ajustement du goodwill ou goodwill négatif. Au lieu de cela, l'augmentation des titres ou des dettes émises représente une réduction de la prime d'émission ou un accroissement de la prime de remboursement constaté(e) lors de l'émission initiale.

Identification ou changements de la valeur des actifs et passifs identifiables postérieurement a l'acquisition

66. Les actifs et passifs identifiables, qui sont acquis mais ne satisfont pas aux critères du paragraphe 21 applicables à la prise en compte de façon distincte lors du traitement comptable initial de l'acquisition, doivent être pris en compte ultérieurement dès qu'ils satisfont à ces critères. Les valeurs comptables des actifs et passifs identifiables acquis doivent être ajustées lorsque, postérieurement à l'acquisition, des indications complémentaires permettent de procéder à l'estimation des montants affectés à ces actifs et passifs identifiables lors de la comptabilisation initiale de cette acquisition. Le montant affecté au goodwill, ou goodwill négatif, doit également être ajusté, si nécessaire, dans la mesure où :

(a) l'ajustement n'a pas pour effet de porter la valeur comptable du goodwill au delà de sa valeur recouvrable,

(b) cet ajustement est effectué avant la fin du premier exercice comptable annuel ouvert après l'acquisition (sauf pour la comptabilisation d'un passif identifiable selon le paragraphe 26, pour laquelle s'applique le délai prévu par le paragraphe 26 (c) ;

dans les autres cas, les ajustements opérés sur les actifs et passifs identifiables doivent être comptabilisés en produits ou en charges.

67. Les actifs et passifs identifiables d'une entreprise acquise peuvent ne pas avoir été comptabilisés lors de l'acquisition parce qu'ils ne satisfaisaient pas aux critères de comptabilisation des actifs et passifs identifiables ou parce que l'acquéreur ignorait leur existence. De même, les justes valeurs attribuées à la date d'acquisition aux actifs et passifs identifiables acquis peuvent nécessiter d'être ajustées à mesure que l'on dispose d'indications complémentaires aidant à estimer la valeur de l'actif ou du passif identifiable à la date d'acquisition. Lorsque les actifs et passifs identifiables sont comptabilisés ou que les valeurs comptables sont ajustées après la fin du premier exercice comptable annuel (à l'exclusion des périodes intermédiaires) ouvert après l'acquisition, c'est un produit ou une charge qui est comptabilisé, et non un ajustement du goodwill ou goodwill négatif. Bien qu'arbitraire dans sa durée, ce délai évite que le goodwill et goodwill négatif, ne soit indéfiniment réestimé et ajusté.

68. Selon le paragraphe 61, la valeur comptable du goodwill (goodwill négatif) est ajustée si, par exemple, un actif identifiable acquis perd de sa valeur avant la fin du premier exercice comptable annuel ouvert après l'acquisition et si la perte de valeur n'est pas liée à des événements spécifiques ou à des changements de circonstances survenant après la date d'acquisition.

69. Lorsque, postérieurement à l'acquisition mais avant la fin du premier exercice comptable annuel ouvert après l'acquisition, l'acquéreur prend connaissance de l'existence d'un passif qui existait à la date d'acquisition ou d'une perte de valeur non liée à des événements spécifiques ou à des changements de circonstances survenant après la date d'acquisition, le goodwill n'est pas augmenté au-delà de sa valeur recouvrable.

70. Si des provisions relatives à l'arrêté ou à la réduction des activités de l'entreprise acquise ont été comptabilisées selon le paragraphe 26, elles doivent être reprises si, et seulement si :

(a) la sortie d'avantages économiques n'est plus probable; ou (b) le plan formel et détaillé n'est pas mis en oeuvre:

(i) de la manière indiquée dans le plan formel et détaillé; ou

(ii) dans le délai indiqué dans le plan formel et détaillé.

Cette reprise doit se traduire par un ajustement du goodwill ou goodwill négatif (et des intérêts minoritaires, le cas échéant), de sorte qu'aucun produit ou q'aucune charge ne soit comptabilisé à ce titre. Le montant ajusté du goodwill doit être amorti de manière prospective sur sa durée d'utilité restant à courir. Le montant ajusté du goodwill négatif doit être traité selon le paragraphe 57 (a) et (b).

71. Normalement, aucun ajustement ultérieur n'est nécessaire au titre des provisions comptabilisées selon le paragraphe 26, car le plan formel et détaillé est tenu de préciser les dépenses qui seront engagées. Si les dépenses ne sont pas produites durant la période attendue ou si l'on ne s'attend plus à ce qu'elles se produisent, il convient d'ajuster la provision relative à l'arrêt ou à la réduction des activités de l'entreprise acquise et de procéder à un ajustement correspondant du montant du goodwill ou goodwill négatif: (et des intérêts minoritaires, le cas échéant). Si, par la suite, une obligation doit être comptabilisée selon la NC 14: Eventualités et évènements postérieurs à la date de clôture, l'entreprise comptabilise une charge correspondante.

Impôts sur le résultat

72. Tout passif d'impôt différé et tout actif d'impôt différé en résultant est comptabilisé conformément aux règles comptables relatives aux impôts sur le résultat.

73. L'avantage potentiel issu de reports de pertes fiscales ou d'autres actifs d'impôt différé d'une entreprise acquise qui n'ont pas été comptabilisés en tant qu'actif identifiable par l'acquéreur à la date d'acquisition, peuvent être réalisés ultérieurement. Lorsque ceci se produit, l'acquéreur comptabilise l'avantage en produits conformément aux règles comptables relatives aux impôts sur le résultat. De plus, l'acquéreur :

(a) ajuste la valeur comptable brute et le cumul des amortissements du goodwill en fonction des montants qui auraient été enregistrés si l'actif d'impôt différé avait été comptabilisé en tant qu'actif identifiable à la date du regroupement d'entreprises; et

(b) comptabilise en charge la réduction de la valeur nette comptable du goodwill.

Néanmoins cette procédure ne doit ni créer de goodwill négatif ni augmenter la valeur comptable d'un goodwill négatif existant.

Informations à fournir

74. Pour l'ensemble des regroupements d'entreprises, les informations suivantes doivent être données dans les états financiers de l'exercice au cours duquel le regroupement a eu lieu :

(a) les noms et descriptions des entreprises se regroupant;

(b) la méthode de comptabilisation du regroupement;

(c) la date d'effet comptable du regroupement; et

(d) toutes activités résultant du regroupement dont l'entreprise a décidé de se séparer.

75. Pour un regroupement d'entreprises qui constitue une acquisition, les informations supplémentaires suivantes doivent figurer dans les états financiers de l'exercice au cours duquel a eu lieu l'acquisition:

(a) le pourcentage acquis des actions ayant droit de vote; et

(b) le coût d'acquisition et une description du prix d'acquisition payé ou dont le paiement est éventuel.

76. Pour le goodwill, les états financiers doivent mentionner :

(a) la (les) durée (s) d'amortissement adoptée (s) ;

(b) si le goodwill est amorti sur plus de vingt ans, les raisons pour lesquelles est réfutée la présomption selon laquelle la durée d'utilité du goodwill n'excède pas vingt ans à compter de sa comptabilisation initiale. Dans l'exposé de ces raisons, l'entreprise doit décrire le(s) facteur(s) ayant joué un rôle important dans la détermination de la durée d'utilité du goodwill;

(c) si le goodwill n'est pas amorti selon le mode linéaire, le mode retenu et la raison pour laquelle ce mode est plus approprié que le mode d'amortissement linéaire ;

(d) le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s) quel(s) est porté l'amortissement du goodwill ; et

(e) un rapprochement entre la valeur comptable du goodwill à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, montrant :

(i) la valeur brute et le cumul des amortissements (regroupé avec le cumul des pertes de valeur) à l'ouverture de l'exercice ;

(ii) tout goodwill supplémentaire comptabilisé au cours de l'exercice ;

(iii) tous ajustements résultant de l'identification ou de changements de la valeur des actifs et passifs identifiables postérieurement à l'acquisition ;

(iv) tout goodwill décomptabilisé du fait de la sortie au cours de l'exercice de tout ou partie de l'activité à laquelle il se rapporte ;

(v) l'amortissement comptabilisé au cours de l'exercice ;

(vi) les pertes de valeur comptabilisées au cours de l'exercice (s'il y a lieu);

(vii) les pertes de valeur reprises au cours de l'exercice (s'il y a lieu) ;

(viii) les autres variations de la valeur comptable au cours de l'exercice (s'il y a lieu) ; et

(ix) la valeur brute et le cumul des amortissements (regroupé avec le cumul des pertes de valeur) à la clôture de l'exercice.

l'information comparative n'est pas imposée

77. Lorsqu'une entreprise décrit le(s) facteur(s) ayant joué un rôle important dans la détermination de la durée d'utilité du goodwill qui est amorti sur plus de vingt ans, l'entreprise considère la liste des facteurs énumérés au paragraphe 38.

78. Une entreprise fournit des informations sur le goodwill déprécié, en complément des informations imposées au paragraphe 76 (e) (vi) et (vii).

79. Pour le goodwill négatif, les états financiers doivent indiquer :

(a) dans la mesure où le goodwill négatif est traité selon le paragraphe 56, une description, le montant et l'échéancier des pertes et des dépenses futures attendues ;

(b) la durée sur laquelle le goodwill négatif est comptabilisé en produits ;

(c) le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s) quel(s) le goodwill négatif est comptabilisé en produits; et

(d) un rapprochement entre la valeur comptable du goodwill négatif à l'ouverture et à la clôture de l'exercice montrant :

(i) la valeur brute du goodwill négatif et le montant cumulé du goodwill négatif déjà comptabilisé en produits, à l'ouverture de l'exercice ;

(ii) tout goodwill négatif supplémentaire comptabilisé au cours de l'exercice ;

(iii) tous ajustements résultant de l'identification ou des changements de la valeur des actifs et passifs identifiables postérieurement à l'acquisition ;

(iv) tout goodwill négatif décomptabilisé du fait de la sortie de tout ou partie de l'activité à laquelle il se rapporte au cours de l'exercice ;

(v) le goodwill négatif comptabilisé en produits au cours de l'exercice en indiquant séparément la partie du goodwill négatif comptabilisée en produits selon le paragraphe 51 (s'il y a lieu) ;

(vi) les autres changements de la valeur comptable au cours de l'exercice (s'il y a lieu) ; et

(vii) la valeur brute du goodwill négatif et le montant cumulé du goodwill négatif déjà comptabilisé en produits, à la clôture de l'exercice.

l'information comparative n'est pas imposée.

80. Les dispositions de la NC 14: Eventualités et évènements postérieurs à la date de clôture, en matière d'informations à fournir, s'appliquent aux provisions comptabilisées selon le paragraphe 26 relatives à l'arrêt ou à la réduction des activités d'une entreprise acquise. Ces provisions doivent être traitées comme une catégorie de provisions distincte dans le cadre des

informations à fournir selon la NC 14. En outre, la valeur comptable globale de ces provisions doit être indiquée pour chaque regroupement d'entreprises.

81. Dans une acquisition, si les justes valeurs des actifs et passifs identifiables ou le prix d'acquisition ne peuvent être déterminés que sur une base provisoire à la clôture de l'exercice au cours duquel l'acquisition a eu lieu, ce fait doit être indiqué et les explications correspondantes doivent être fournies. Lorsque ces justes valeurs provisoires sont ajustées ultérieurement, ces ajustements doivent être indiqués et expliqués dans les états financiers de l'exercice concerné.

82. Les informations d'ordre général devant figurer dans les états financiers consolidés sont incluses dans la NC 35 : états financiers consolidés.

83. Pour les regroupements d'entreprises effectués après la date de clôture, les informations imposées par les paragraphes 74 à 82 doivent être fournies. S'il n'est pas possible de fournir l'une de ces informations, ce fait doit être indiqué.

84. Les regroupements d'entreprises effectués après la date de clôture et avant la date d'approbation des états financiers de l'une des entreprises se regroupant, sont indiqués si leur importance est telle que l'absence d'information affecterait la capacité de ceux qui utilisent les états financiers à faire des évaluations correctes et à prendre des décisions appropriées (voir NC 14: Eventualités et évènements postérieurs à la date de clôture).

85. Dans certains cas, l'effet du regroupement peut permettre à l'entreprise regroupée de préparer des états financiers selon l'hypothèse de continuité d'exploitation. Ceci aurait pu ne pas être possible pour une des entreprises se regroupant ou pour les deux. Tel peut être le cas, par exemple, lorsqu'une entreprise en butte à des difficultés de trésorerie, se regroupe avec une entreprise pouvant disposer de trésorerie qui peut être utilisée par l'entreprise en ayant besoin. Dans un pareil cas, la présentation de cette information dans les états financiers de l'entreprise ayant des difficultés de trésorerie est pertinente.

Date d'application

86. La présente norme comptable est applicable aux états financiers relatifs aux exercices clôturés à partir du 31 décembre 2003.